

20 de septiembre de 1996,

Licenciado.

Ricaurte R. Ríos

Tesorero Municipal del

Distrito de David.

David, Provincia de Chiriquí.

Distinguido Funcionario:

Con agrado pasamos a darle respuesta a la Consulta administrativa planteada por su Despacho y fechada 30 de abril de 1996, la cual recibimos el día 7 de junio de 1996.

Como es de su conocimiento, ya por vía de la Nota número 152 de 17 de junio de 1996, y por las actuaciones personales del Licenciado MIGUEL ATENCIO, funcionario del Departamento de Procesos Judiciales; esta Procuraduría le ha solicitado nos remita la opinión legal del Asesor Jurídico de su municipalidad. Sin embargo, no hemos podido contar con tal opinión.

A pesar de esto, pasamos a externarle nuestro criterio jurídico legal, a tan interesante consulta administrativa.

Como quiera que de su nota se desprenden diversos interrogantes y por ello mismo, diferentes temas de trascendencia jurídica, pasamos a contestarlos en el orden de su planteamiento y por medio de varios sub-puntos.

I.- PRIMERA INTERROGANTE.

Se desprende del segundo párrafo de su "consulta" esta pregunta:

"1.- Creemos conveniente nos ilustre, sí (sic) las empresas con personerías (sic) jurídicas (sic) que se acojan a incentivos fiscales (sic) se les exonera de los impuestos municipales. Cuales (sic) serían los efectos jurídicos y de gravamen en el ámbito (sic) de los Gobiernos Locales?" (Destaca la Procuraduría de la Administración).

Esta interrogante plantea el cuestionamiento de que algunas empresas pudieran beneficiarse de los incentivos fiscales

planteados en la Ley 3 de 20 de mayo de 1986.

Nuestro criterio.

La Ley 3 de 1986 describe la visión intervencionista del Estado, al incentivar las exportaciones. Se deja claro que las empresas beneficiadas por este sistema de incentivos lo serán aquellas que se hayan acogido al Registro Oficial de la Industria Nacional. En otros términos, la empresa que no esté registrada o que no tenga un Contrato de Protección Industrial con la Nación, no podría estar protegida y amparada por la Ley 3 de 1986. Se exceptúan a las empresas Chiricanas, inscritas en el Registro Nacional de la Industria o amparadas por algún Contrato-Ley vigente de incentivos industriales.

Por otra parte, también se les aplicarán a aquellas que se han acogido al régimen de exoneración del impuesto sobre la renta, establecido en el artículo 23 de la Ley 28 de 1995.

Cabe dejar claro, que el sistema de incentivo a la industria de exportación, fue establecido para que tuviera su incidencia en el erario nacional.

Es oportuno tener presente la diferencia entre el tributo nacional y el tributo local o municipal. En el caso de la ley 3 de 1986, el legislador se limitó a establecer exoneraciones de los impuestos nacionales.

Obsérvese que en los artículos 18, 19, 20, 21, 22, 24 y 25 de la mencionada ley, se descubren los incentivos a la exportación industrial:

- a.- La fijación de tarifas arancelarias especiales,
- b.- La protección en contra de la introducción al país de productos extranjeros, cuyo precio de introducción declarado tengan indicaciones de competencia internacional desleal (dumping)
- c.- La introducción con franquicia fiscal de todos sus insumos; etc.

Con respecto a los municipios, esta Ley 3 de 1986, se refiere a ellos, en su artículo 39, para decir que si reciben ayuda o subsidios nacionales; "están en la obligación de comprar las materias primas, envases, empaques, combustibles, lubricantes, productos terminados y demás artículos producidos en el país".

II. SEGUNDO INTERROGANTE.

Su solicitud está contenida en los siguientes términos

"2.- Consideramos necesario, en aras de mejorar el ejercicio de la adecuada captación de los impuestos municipales, nos ilustre sí (sic) las Leyes Fiscales, tales como la Ley de sociedades, Ley No. 32 3-4-79 (sic) la Ley de Fideicomiso (sic) Ley 1 de 1984, la reciente Ley de fundaciones de interes (sic) privado, Ley 25 del (sic) 1995, continuen (sic) algunas normas donde se contemplan que el negocio de banca, la (sic) compañía de seguros o corredores de seguros (sic) están exentas de los Impuestos Municipales". (Resalta la Procuraduría)

1.- El negocio de Banca y de Seguros, como actividad exceptuada del pago de tributos municipales, desde lo normado en la Ley 32 de 1927 y la Ley 1 de 1984.

a.- Ley 32 de 1927, no Ley 32 de 1979.

Con relación a la Ley 32 de tres de abril de 1979, esta no se refiere al régimen de sociedades anónimas. Consideramos que se ha producido error por cuanto la Ley 32 de 1927 es la que reglamenta el régimen de las Sociedades Anónimas.

Esta Ley, no contiene ninguna norma que autorice la exoneración de impuestos municipales. Es más, en ella no se hace referencia alguna al régimen impositivo local.

El impuesto del cual se habla en esta ley lo es, el que se paga por la inscripción de las sociedades en el Registro Público, y el mismo es un impuesto nacional.

Esto nos lleva a afirmar que, al no existir en la Ley 32 de 1927 referencia al régimen Tributario municipal, no procede exonerar, con base en ella, las actividades bancarias o de seguro, de cualquier sociedad anónima ubicada en el Distrito de David.

b.- Ley 1 de 1984.

Esta ley, por la cual se regula el fideicomiso en Panamá, no tiene directa relación con el negocio de seguros, aunque si con el de banca, dado que las empresas de este tipo, pudieran realizar el negocio de fideicomiso.

Hay que tener presente que una cosa es el negocio de fiducia, y otra distinta lo es, los bienes en los cuales versa el

fideicomiso. Es decir, el negocio de fideicomiso pudiera estar, como veremos en seguida, incentivado con medidas fiscales; sin embargo, ello no significa que esas medidas se aplican directamente a los bienes patrimoniales y materiales del fideicomiso.

Sobre este tema, dice el artículo 15 de la Ley "mencionada" que "... el fiduciario pagará por separado los impuestos, tasa (sic) u otros gravámenes que causen los bienes del fideicomiso".

Hecha esta aclaración, veamos el régimen impositivo de excepción, sobre este negocio fiduciario, descrito en la prementada ley.

En el artículo 35 el legislador destaca lo siguiente:

Artículo 35. Están exento de todo impuesto, contribución, tasa, o gravamen, los actos de constitución, modificación o extinción del fideicomiso, así como los actos de transferencia, transmisión o gravamen de los bienes dados en fideicomiso y la renta proveniente de dichos bienes o cualquier otro acto sobre los mismos, siempre que el fideicomiso verse sobre:

- 1.- Bienes situados en el extranjero:
- 2.- Dinero depositado por personas naturales o jurídicas cuya renta no sea de fuente panameña o gravable en Panamá; o
- 3.- Acciones o valores de cualquier clase, emitidos por sociedades cuya renta no sea de fuente panameña, aun cuando tales dineros, acciones o valores estén depositados en la República de Panamá.

Parágrafo Primero: Las exenciones anteriores no se aplicarán en los casos en que los bienes, dinero, acciones o valores mencionados en los numerales 1, 2 y 3 anteriores fueron utilizados en operaciones no exentas de impuestos, contribuciones, tasas o gravámenes en la República de Panamá, excepto que sean invertidas en viviendas, proyectos de desarrollo habitacionales o de desarrollo urbanístico de parques industriales, en la República de Panamá, en cuyo caso las utilidades de tales inversiones estarán

exentas del Impuesto sobre la renta".

De la atenta lectura de este artículo podemos inferir lo siguiente:

Las actividades exoneradas lo son:

a.- La constitución, modificación o extinción del negocio de fideicomiso.

Aquí no interesa los actos relativos a los bienes del fideicomiso. Lo tratado son los actos de registro e inscripción de tales actos de constitución, modificación o extinción del fideicomiso. O sea, en las localidades o Municipios, esta actividad de registro del fideicomiso, no tiene lugar dado que ello se da por mandato legal, en el Registro Público, que a su vez, lo hace dando cumplimiento al impuesto nacional de registro e inscripción, informado en el Título II del Libro II del Código Fiscal.

b.- La transferencia, transmisión o gravamen de los bienes dados en fideicomiso, siempre que el fideicomiso verse sobre, bienes ubicados en el extranjero, dinero, acciones o títulos valores, de personas que tienen su fuente de ingreso fuera de Panamá.

A simple vista, esta exención pareciera contradecir lo normado en el premencionado artículo 11 de esta Ley 1 de 1984, sin embargo, ello no es así, más aun son concordantes y complementarias.

Esto es así, habida cuenta de que, por un lado, los actos deben referirse solamente a la transmisión o traslado de la propiedad, (por ejemplo por vía de la venta) o a la afectación del derecho de disposición dominical (como por ejemplo, afectado el bien con medidas cautelares o de embargos, etc); y por otra parte, a los bienes del fideicomiso exonerados, son los que estén ubicados en el extranjero o si son dineros o documentos negociales o accionarios (como bonos, acciones, dinero depositado en bancos nacionales, etc), pertenezcan a sujetos que obtienen sus ingresos fuera de Panamá.

Como se puede ver, si son bienes materiales ubicados en cualquier Municipio, en el territorio jurisdiccional de Panamá, su la venta o uso podría estar afecta al pago de impuestos nacionales tales como el I.T.B.M., si se trata de un bien mueble, o del impuesto de inmueble, del cual da noticia el Título II, del Libro IV, del Código Fiscal. O sea que, por estar ubicados en Panamá, son objeto de tributación nacional o local.

En cuanto a los impuestos municipales, es de tener en cuenta

si la transmisión o gravamen de bienes muebles, como los automóviles, por ejemplo, si puede ser objeto del cobro de tasas e impuestos municipales. Ahora bien, la actividad mercantil de venta regular de bienes inmuebles, sean estos nacionales o municipales, si puede ser gravada por los Municipios, ya que se trataría de una actividad lucrativa realizada dentro de los predios Distritales

Referente a las transferencias bancarias o de títulos valores, si bien no están gravadas por impuestos directos, las empresas que se dedican a ellas, deben pagar un impuesto anual, al fisco nacional, el cual se describe en los artículos 1010, 1011, 1012 y 1013 del Código Fiscal.

Así pues que el Municipio de David no podría imponerle a las transferencias gravámenes bancarios, tributo alguno, sin incurrir en una doble imposición tributaria.

c.- No estarán, exceptuadas las transferencias y gravámenes de bienes, si se van a dedicar a actividades que ya han sido vistas por la Ley o los Acuerdos Municipales, como causantes de impuestos.

En otros términos si se hace una inversión, con depósitos de un fideicomiso, y esa inversión se dirige a planes de vivienda o la industrialización zonal, dicha operación bancaria no pagará impuesto alguno.

Por lo contrario, la operación de transferencia de bienes situados en el extranjero (muebles o inmuebles), acciones, dinero o valores, depositados en Panamá, que se dirija a inversiones que ya han sido definidas en la ley (entendiendo por ella a la ley formal y a los Acuerdos Municipales) si deberán pagar los impuestos y contribuciones a que hubiera lugar. Por ejemplo, si la transferencia de capital se va a dirigir para la instalación de una industria manufacturera, esa actividad industrial debe pagar sus impuestos nacionales o municipales.

2.- El negocio de banca y de seguro, como actividad exonerada de impuestos municipales, desde lo normado en la Ley 25 de 1995.

El artículo 27 de la Ley 25 de junio de 1995, publicada en la Gaceta Oficial Nº.22.804 de 14 de junio de 1995, "Por la cual se regulan las Fundaciones de Interés Privado", se plantea lo relativo a la materia que nos ocupa. Veamos:

"Artículo 27 Están exentos de todo impuesto, contribución, tasa, gravamen o tributo de cualquier clase o denominación, los actos de constitución, modificación o extinción de la

fundación, así como los actos de transferencia, transmisión o gravamen de los bienes de la fundación y la renta proveniente de dichos bienes o cualquier otro acto sobre ellos, siempre que tales bienes constituyan:

1. Bienes situados en el extranjero.
2. Dinero depositado por personas naturales o jurídicas cuya renta no sea de fuente panameña o no sea gravable en Panamá por cualquier causa.
3. Acciones o valores de cualquier clase, emitidos por sociedades cuya renta no sea de fuente panameña, o cuando su renta no sea gravada por cualquier causa, aun cuando tales acciones o valores estén depositados en la República de Panamá.

También estarán exentos de todo impuestos, los actos de transferencia de bienes inmuebles, títulos, certificados de depósitos, valores, dinero o acciones efectuadas por razón del cumplimiento de los fines u objetivos o por la extinción de la fundación, a favor de los parientes dentro del primer grado de consanguinidad y del cónyuge del fundador".

De esta norma se infiere lo siguiente: que la Ley genéricamente exceptúa del pago de todo impuesto, a las fundaciones, siempre que se refiera:

a.- A actos de constitución, modificación, o la extinción de la fundación.

b.- A los acto de transferencia, transmisión, o gravamen de los bienes de la fundación. Siempre que estos bienes se sitúen en el extranjero, y si son bienes de capital, como dinero, acciones o valores, que pertenezcan o sean emitidos por personas cuya renta no sea de fuente panameña.

c.- A actos de transferencia de bienes inmuebles, títulos, certificados de depósito, valores, dinero o acciones, a favor de los parientes dentro del primero grado de consanguinidad (los hijos e hijas) y del cónyuge del fundador.

No proceden las exoneraciones tributarias municipales, puesto que, éstos no gravan los actos de constitución, extinción o modificación de las sociedades comerciales, aunque tengan la nomenclatura de Fundaciones de Interés Privado. Este tipo de operaciones, son gravadas por la Nación, por medio de los cobros de registro.

Asimismo, no le afecta tampoco a los Municipios que, "la fundación" disponga de los bienes que no están en la Municipalidad o que siendo dinero o documentos negociables, que se hayan generado en el extranjero. Es decir, si los documentos negociables de la Fundación se encuentran depositados en una entidad bancaria o fiduciaria, ubicados en un Municipio específico (piénsese por ejemplo en David), esos fondos no pagan impuesto alguno. Es más, como ya se ha dicho, nunca han pagado impuestos municipales, dado que esos fondos, en todo caso, son objeto de un régimen tributario bancario nacional y no municipal.

En relación a los actos de transferencia a favor de los "parientes cercanos" del fundador, esos actos de transferencia o traspaso de títulos valores de "la fundación", no tiene por que afectar a los Municipios, por la sola razón de que hoy en día no existe un impuesto municipal sobre ese tipo de actividad de traslación de títulos valores.

Ahora bien, si la Fundación realiza regularmente la venta o compra de bienes raíces o mueble, deberá pagar el impuesto de bienes raíces o muebles, anteriormente reseñado. O sea, el impuesto nacional de inmuebles, y si se tratara de bienes muebles, el I.T.B.M. En cuanto a lo municipal, si la actividad de compraventa es regular, podría pagar un impuesto municipal, habida cuenta de que podría ser descrito como una actividad lucrativa, a favor de lo dispuesto en el numeral 19 del artículo 75 de la Ley 106 de 1973, siempre que ese impuesto sea gravado en el municipio en donde se encuentra la sede fundacional. Esto lo vemos así por la sencilla razón de que "la fundación", por regla general, no esta creada para realizar actividades lucrativas, sino más bien, para la custodia de sus intereses privados. (Ver el artículo 3 de la Ley 25 de 1995).

III. TERCER INTERROGANTE.

Su tercer cuestionamiento es una duda interpretativa. En esta ocasión usted pregunta:

"Consideramos que en la Ley 106 del 3 de octubre de 1993, artículo 79, se advierte una laguna legal.

a- Cuales son los objetivos y servicios a que se refiere.

b- Este articulado guarda relación con el Ministerio de Hacienda y Tesoro o se refiere a algún contrato o convenio de una empresa que esta adquiriera con la nación" (sic) (Destacamos).

Desde nuestra perspectiva, cuando en el artículo en mención se dice: las cosas, objeto y servicios ya gravadas por la Nación no pueden ser materia de impuestos, derechos y tasas municipales., no hace más que prohibir la múltiple tributación, o mejor, la doble sanción impositiva.

Esta prohibición mira a que la carga impositiva no sea tan onerosa para los contribuyentes, hasta llegar a afectar la rentabilidad de la empresa.

Así pues, debemos insistir en que el artículo 79 de la Ley Municipal no tiene la pretensión de reglar el mecanismo de cobro de impuestos, sino más bien a plantear un principio sustantivo y cardinal: que la carga impositiva sea razonada, equitativa y solidaria. Q sea, que las municipalidades se abstengan de obligar tributariamente a una empresa o persona que realiza una actividad lucrativa, ya prevista por la ley formal, como causante de un impuesto nacional.

En el plano específico de su interrogante, debemos señalar que los objetos y servicios, a los que se refiere el artículo subvúdice, dicen relación con las circunstancias de orden material que justifican la obligación tributaria; o sea, son los hechos imponibles que hace presumir la existencia de cierta riqueza, la cual provoca un impuesto, tasa o derecho.

En el caso específico de los impuestos, esas cosas, objetos y servicios son, por regla general, las actividades comerciales, industriales, turísticas, etc., de las empresas o sujetos naturales, establecidos en un área geográfica determinada.

En cuanto a si este artículo guarda relación con el Ministerio de Hacienda y Tesoro, creemos que de existir algún vínculo, este es más bien indirecto, ya que indudablemente, para saber si una actividad empresarial está gravada por un impuesto nacional, debemos referirnos al Código fiscal, y de no estar claros en cuanto a la interpretación de alguna norma fiscal, tendríamos que solicitarle al Director General de Ingresos, del Ministerio de Hacienda y Tesoro, su orientación.

IV. CUARTO INTERROGANTE.

Su cuarta y última pregunta, si "en cuanto a la jurisdicción Nacional existe algún Fallo reciente donde se declare que las empresas constructoras deberán pagar los impuestos Municipales".

Nuestro interés es que la actividad de construcción y edificación, como actividad lucrativa, puede y debe ser objeto de imposición municipal, habida cuenta de las ganancias que generen y las necesidades municipales.

En cuanto a si la jurisdicción reciente (entendiendo por tal, los Fallos de los últimos seis meses) de la Corte Suprema de Justicia, ha señalado o ratificado este concepto, debemos señalar que no conocemos de un pronunciamiento en esta dirección.

Absueltas sus preguntas, y con la pretensión de haber colaborado con su despacho, quedamos de usted, atentamente

Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración.

AMdeF/15/hf.